Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 33627 du rôle
Inscrit le 18 novembre 2013

Audience publique du 11 décembre 2014

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., …,
contre des bulletins émis par le bureau d'imposition ...
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33627 du rôle et déposée en date du 18 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., les deux demeurant à L-…, tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 à 2011, émis le 13 février 2013 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 18 février 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 7 mars 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et Madame ... ;

Vu la constitution d'avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif par Maître Stephan Wonnebauer, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, pour le compte des demandeurs en date du 16 avril 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Stephan Wonnebauer et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 novembre 2014.

Le 13 juin 2008, respectivement le 16 mars 2009, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., déposèrent leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008.

Par courrier du 20 novembre 2012 faisant suite à deux avis de contrôle de la direction de l'administration des Contributions directes, division échange de renseignements, du 26 septembre 2012, aux termes desquels Monsieur ... aurait, pendant les années d'imposition 2007 et 2008, bénéficié, en sus des revenus résultant d'une pension lui versée par la Caisse de pensions des employés privés, dûment déclarés, de revenus, non déclarés, provenant d'une pension lui versée par le « *BVV Versicherungsverein des Bankgewerbes* », ci-après désigné par « le BVV », à hauteur, respectivement, de … et de … euros, le bureau d'imposition ... invita les époux ... à déposer les certificats de pensions afférents pour les années d'imposition 2006 à 2008, de même que les déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011.

Le 7 janvier 2013, les époux ... déposèrent les déclarations rectifiées pour l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008, ainsi que les déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, dans lesquelles ils déclarèrent la pension BVV en tant que revenus résultant de pensions ou de rentes, mais uniquement à raison de 22% du montant annuel brut versé, correspondant, aux termes des explications y jointes, au « *Ertragsanteil* » des revenus en question.

Aux termes des bulletins de l'impôt sur le revenu des époux ... pour les années 2007 à 2011, émis le 13 février 2013 par le bureau d'imposition ..., l'intégralité du montant annuel brut de la pension BVV fut, pour chacune de ces années, imposée dans la catégorie du revenu provenant de pensions ou de rentes.

Par courrier recommandé du 22 février 2013, les époux ... introduisirent auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre desdits bulletins.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, les époux ... ont, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 novembre 2013, introduit un recours tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 à 2011.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », un bulletin d'impôt peut être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO » ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Etant donné, d'une part, que la réclamation introduite le 22 février 2013 par les époux ... à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 à 2011 est restée sans réponse et, d'autre part, qu'un recours au fond est prévu en la matière par le paragraphe 228 AO, une demande en réformation a valablement pu être dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu déférés. Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a invité les parties à prendre oralement position par rapport à l'admissibilité du moyen nouveau fondé sur les articles 111bis et 115 de la de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », tel qu'invoqué pour la première fois par Maître Wonnebauer dans sa constitution d'avocat à la Cour du 16 avril 2014 et tel que développé par ce dernier à l'audience précitée.

A la même audience publique, le délégué du gouvernement a demandé le rejet de ce moyen, tandis que le litismandataire des demandeurs n'a pas pris position de façon explicite sur ce point.

Le tribunal est amené à conclure que ledit moyen n'est pas admissible, étant donné, d'une part, que les dispositions d'ordre public de l'article 7 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives limitent à deux le nombre de mémoires pouvant être déposés par chaque partie, hormis les hypothèses, non données en l'espèce, prévues par les alinéas 2 et 3 de ce texte, de sorte qu'en présence du

mémoire en réplique déposé par les demandeurs le 7 mars 2014, la constitution d'avocat à la Cour, précitée, de Maître Wonnebauer ne saurait constituer un mémoire supplémentaire admissible et, d'autre part, que la procédure devant les juridictions administratives est une procédure essentiellement écrite, de sorte que les moyens nouveaux présentés oralement au cours de l'audience des plaidoiries et qui ne figurent pas dans la requête introductive d'instance valablement déposée au greffe du tribunal administratif, tels que le moyen sous examen, ne sont pas admissibles, sous réserve de l'hypothèse, non vérifiée en l'espèce, des moyens d'ordre public à soulever d'office par le tribunal administratif. Dès lors, le tribunal ne tiendra pas compte du moyen en question dans le cadre de son analyse du bien-fondé du recours.

Alors même qu'à l'audience publique, Maître Wonnebauer a déclaré, dans un premier temps, renoncer à l'ensemble des moyens développés dans la requête introductive d'instance, il a, suite à l'intervention de son mandant, présent à l'audience, révisé sa position et déclaré maintenir lesdits moyens à l'appui du recours.

Ainsi, les demandeurs font valoir à l'appui de leur recours qu'en Allemagne, des revenus de contribuables résidents provenant d'un contrat de prévoyance-vieillesse, tels que la pension BVV, ne seraient imposables que jusqu'à concurrence de leur « *Ertragsanteil* », qui correspondrait en l'espèce à 22 % du montant annuel brut des revenus en question. En se prévalant du principe de non-discrimination inscrit à l'article 25 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée le 23 août 1958, ci-après désignée par « la Convention de double imposition », ils soutiennent qu'il devrait en être de même en l'espèce.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours. Il soutient qu'en vertu de l'article 12 de la Convention de double imposition, le droit d'imposer les prestations litigieuses reviendrait à l'Etat de résidence du bénéficiaire, en l'occurrence au Luxembourg, que lesdites prestations seraient à qualifier de revenus provenant de pensions ou de rentes au sens de l'article 96 LIR et qu'elles ne seraient pas exemptes de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 115 (17a) LIR, étant donné que le BVV ne saurait être qualifié de régime complémentaire de pension au sens de la loi modifiée du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, ci-après désignée par « la loi du 8 juin 1999 », en l'absence de l'attestation de l'Inspection Générale de la Sécurité Sociale exigée par ce texte.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs soutiennent qu'en vertu de l'article 25 de la Convention de double imposition, qui primerait sur le droit national, le fait qu'ils résident au Luxembourg ne saurait avoir pour conséquence que les prestations litigieuses seraient imposées moins favorablement qu'elles le seraient s'ils résidaient en Allemagne. Dès lors, lesdites prestations devraient être imposées selon les dispositions plus favorables du droit allemand, aux termes desquelles de telles prestations ne seraient imposables qu'à concurrence de leur « *Ertragsanteil* », dont le montant dépendrait de l'âge du bénéficiaire au moment du début du versement des revenus en question et qui équivaudrait en l'espèce à 22% du montant annuel brut des revenus litigieux.

Il n'est pas contesté en l'espèce que le droit d'imposer les prestations litigieuses du BVV appartient au Luxembourg, en tant qu'Etat de résidence du bénéficiaire, conformément à l'article 12 de la Convention de double imposition, aux termes duquel « (…) *Bezieht eine*

natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Wartegelder, Ruhegehälter, Witwen- oder Waisenpensionen oder ähnliche wiederkehrende Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen, so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. (…) ».

Il n'est pas non plus contesté que les prestations versées à Monsieur ... par le BVV sont passibles de l'impôt sur le revenu en tant que revenus résultant de pensions ou de rentes, au sens de l'article 96 (1) LIR, aux termes duquel « (…) *Sont considérés comme revenus résultant de pensions ou de rentes: 1. les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée et les autres allocations et avantages, même non périodiques ou bénévoles, touchés du même chef;*

2. les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations périodiques et les prestations accessoires servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés, ainsi que le forfait d'éducation, et les rentes visées à l'article 96a ;

3. les arrérages de rentes de toute nature et les autres allocations et avantages périodiques servis en vertu d'un titre pour autant qu'ils ne sont pas visés sub 1 ou 2 ci-dessus et qu'ils ne sont pas compris dans d'autres catégories de revenus;

4. les allocations et avantages bénévoles réitérés non visés sub 1 ou 2 ci-dessus et non compris dans d'autres catégories de revenus. ».

En revanche, les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les revenus de la pension BVV sont à imposer dans leur intégralité ou s'ils doivent être partiellement exonérés.

A cet égard, le tribunal est d'abord amené à retenir que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que les prestations litigieuses ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 115 (17a) LIR, en vertu duquel « *Sont exempts de l'impôt sur le revenu* (…) *les prestations versées par un régime complémentaire de pension visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension* (…) ». En effet, en vertu de l'article 1er de la loi du 8 juin 1999, les régimes complémentaires de pension visés par cette loi sont ceux qui sont « (…) *mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises au profit de ses salariés ou de certaines catégories de ceux-ci, afin de leur octroyer des prestations destinées à compléter les prestations des régimes légaux de sécurité sociale en cas de retraite, de décès, d'invalidité ou de survie*. ». Or, il ne ressort pas des pièces soumises à l'appréciation du tribunal que la pension BVV soit une pension mise en place par l'ancien employeur de Monsieur ..., de sorte qu'il n'est pas établi qu'elle réponde à la définition de l'article 1er, précité, de la loi du 8 juin 1999.

Si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur dans sa requête introductive d'instance pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir, à l'appui de sa requête, des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas

échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation.[1] Dès lors, dans la mesure où, dans la requête introductive d'instance, les demandeurs ne se sont pas prévalus d'une autre exemption, telle que celle prévue par l'article 115 (14a) LIR, applicable aux contrats de prévoyance-vieillesse, c'est *a priori* à bon droit qu'aux termes des bulletins d'impôt litigieux, le bureau d'imposition ... a imposé, pour chacune des années en question, l'intégralité du montant annuel brut de la pension BVV versée à Monsieur ....

S'agissant en second lieu du moyen tiré de la violation du principe de non-discrimination inscrit à l'article 25 (1) de la Convention de double imposition, ce texte dispose que : « (…) *Die Staatsangehörigen eines der Vertragstaaten dürfen in dem anderen Staate keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.* ».

En vertu de la disposition légale susmentionnée, les ressortissants de l'un des Etat contractants ne doivent être soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est différente ou plus lourde que celles auxquelles les ressortissants de cet autre Etat contractant, se trouvant dans les mêmes circonstances, sont ou pourront être soumis. Il n'en ressort cependant pas que les ressortissants de l'un des Etats contractants résidant sur le territoire de l'autre Etat contractant ne puissent y être soumis à une imposition moins favorable que celle à laquelle ils seraient soumis s'ils résidaient sur le territoire de l'Etat dont ils sont les ressortissants, tels que le soutiennent les demandeurs. Dès lors, dans la mesure où les demandeurs sont, par ailleurs, restés en défaut d'établir qu'ils ont été soumis à une imposition différente ou moins favorable que celle à laquelle les ressortissants luxembourgeois, se trouvant dans les mêmes circonstances, sont soumis ou pourront être soumis, le moyen afférent est à rejeter.

Il suit des considérations qui précèdent, et en l'absence d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

[1] Trib. adm., 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 729 et les autres références y visées

et lu à l'audience publique du 11 décembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 11 décembre 2014
Le greffier du tribunal administratif